

INSPER – INSTITUTO DE ENSINO E PESQUISA

CAROLINA PEDROSO MENEGHIN

**ICMS-IMPORTAÇÃO: INSEGURANÇAS QUE PERSISTEM APÓS
JULGAMENTO DO ARE 665.134**

São Paulo
2021

CAROLINA PEDROSO MENEGHIN

**ICMS-IMPORTAÇÃO: INSEGURANÇAS QUE PERSISTEM APÓS
JULGAMENTO DO ARE 665.134**

Trabalho de Conclusão de Curso
apresentado ao INSPER – INSTITUTO DE
ENSINO E PESQUISA como parte das
exigências para a obtenção do diploma do
curso de LLM - DIREITO TRIBUTÁRIO.

Orientador Prof. Dr. Marcelo Fonseca
Vicentini

São Paulo
2021

Sumário

Introdução	4
1. Inovações trazidas pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do ARE 665.134 e lacunas ainda identificadas	7
a. Definição das modalidades de importação	9
b. Indefinição histórica a respeito sujeição ativa do ICMS-Importação ..	12
c. Definição pelo Supremo Tribunal Federal a respeito da incidência do ICMS nas importações indiretas	14
2. Desafio ainda a serem enfrentados pelos contribuintes e pelos tribunais: aplicação do conceito de destinatário jurídico para estabelecimentos do mesmo contribuinte	18
a. Possíveis impactos negativos da ADC 49: a transferência entre estabelecimentos do mesmo titular deve ser considerada como um novo negócio jurídico posterior à importação?	23
b. A aplicação do propósito comercial seria uma solução válida para o tema?	26
c. A entrada física deveria ser utilizada para a determinação dos sujeitos ativos passivos	30
Conclusão	32

Introdução

A chamada Guerra Fiscal entre os estados brasileiros ocorre também no âmbito do ICMS-Importação. Isso porque diversos estados concedem benefícios fiscais de forma a incentivar os contribuintes a realizar suas importações através de seu território ou por meio de intermediários localizados em seu território – como ocorre nas importações indiretas por *trading companies*.

Tendo em vista o cenário de disputa arrecadatória entre os estados, observou-se a lavratura de inúmeros autos de infração por meio dos quais os fiscos estaduais questionavam o sujeito ativo do ICMS-Importação e cobravam o referido imposto, mesmo que este já tivesse sido pago para outro estado brasileiro¹.

Nesse sentido, os questionamentos fiscais se baseavam comumente na desconsideração de importações realizadas pelos contribuintes na modalidade indireta e cobrança do ICMS-Importação no local onde houve a entrada física da mercadoria. Como base legislativa, os autos de infração se pautavam na previsão da Lei Complementar 87/03 (“Lei Kandir”) de que o ICMS é devido na importação de bens do exterior ao estado onde ocorrer a entrada física da mercadoria².

Assim, ao longo dos anos, foi se formando um cenário de insegurança na determinação do sujeito ativo do ICMS-Importação e grande passivo judicial.

Apesar de ser possível identificar que a ausência de entrada física no estabelecimento importador é um elemento que atrai a atenção dos órgãos fiscalizadores - sendo comumente utilizado como um indício de que o importador identificado nos documentos não seria o destinatário jurídico das mercadorias e alterar conseqüentemente o sujeito ativo da obrigação tributária - , há algum tempo está se sedimentando na jurisprudência o entendimento no sentido que a

¹ Tribunal de Justiça de São Paulo. Apelação Nº 1002304-73.2016.8.26.0137. Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo, Processo DRT3-75723.2010, j. 07.07.2011.

² Lei Kandir “Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem: (...)

d) importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física;”

entrada física não é determinante para a identificação do estado a que se destina o ICMS-Importação, tendo o Supremo Tribunal Federal (“STF”), no início deste ano, concluindo o julgamento do Recurso Extraordinário com Agravo nº 665.134 (“ARE 665.134”) e fixado a seguinte tese por meio do Tema 520 da sistemática de repercussão geral:

“O sujeito ativo da obrigação tributária de ICMS incidente sobre mercadoria importada é o Estado-membro no qual está domiciliado ou estabelecido o destinatário legal da operação que deu causa à circulação da mercadoria, com a transferência de domínio.”

Assim, a definição de qual seria o estado competente para a cobrança do ICMS-Importação, principalmente após a referida decisão do STF, depende principalmente da definição do destinatário jurídico da mercadoria, tendo em vista que o próprio tribunal reconheceu que o que importa é a juridicidade da entrada, mesmo que simbólica.

Portanto, o STF utilizou a técnica de declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, ao art. 11, I, “d”, da Lei Complementar federal 87/96.

Desta forma, os contribuintes comemoraram a decisão com repercussão geral que reconhecia as chamadas importações indiretas e definiam quem seria o contribuinte do ICMS-Importação na operação e, conseqüentemente, o sujeito ativo – estado onde o contribuinte estiver localizado.

Nesse sentido, ficou definido pelo Tribunal Superior que o destinatário final é o sujeito passivo do fato gerador, sendo o destinatário legal da operação da qual resulta a transferência de propriedade da mercadoria.

Assim, restou expressamente definido na decisão com repercussão geral que: (i) na importação por conta própria, o destinatário econômica coincide com o jurídico, uma vez que a importadora utiliza a mercadoria em sua cadeia produtiva; (ii) na importação por conta e ordem de terceiro, o destinatário jurídica é quem dá causa efetiva à operação de importação, ou seja, a parte contratante de prestação de serviço consistente na realização de despacho aduaneiro de mercadoria, em nome próprio, por parte da importadora contratada, e; na

importação por encomenda, o destinatário jurídico é a sociedade empresária importadora (*trading company*), pois é quem incorre no fato gerador do ICMS com o fito de posterior revenda, ainda que mediante acerto prévio, após o processo de internalização.

Contudo, apesar das definições trazidas pela decisão do STF para os casos de importação e do indiscutível avanço para as chamadas importações indiretas, ainda há inseguranças que persistem em operações de importação para fins de determinação do sujeito ativo do ICMS-Importação, principalmente quando o importador possui mais de um estabelecimento em estados diversos.

Isso porque o STF determinou que o destinatário jurídico é o estabelecimento que deu causa à transferência de domínio. Contudo, considerando, por exemplo, um estabelecimento importador que realizou a importação por meio de sua filial localizada no Estado de Pernambuco, por possuir benefício fiscal na importação, mas sua matriz está localizada no Rio de Janeiro, verifica-se que haverá dúvida a respeito de quem será o contribuinte do imposto e do sujeito ativo da operação com base nos critérios estabelecidos pelo STF.

Referida dúvida está pautada na definição pelo Tribunal que o contribuinte do imposto seria o destinatário legal da operação. Nesse sentido, alguns elementos que podem ser identificados na referida decisão do STF e em decisões do Tribunal de Justiça de São Paulo³ para a definição do destinatário legal são: (i) contratante que pactua a compra e venda internacional, e; (ii) responsável pela entrada dos bens no país, arcando com os custos e responsabilidades da importação.

Assim, diferentemente das hipóteses de importação indireta por intermediação de terceiros, observa-se que a discussão quando se trata da definição do destinatário legal entre estabelecimento do mesmo importador está em uma zona cinzenta, sendo necessário definir: (i) se a participação da matriz na negociação com a empresa no exterior a torna a destinatária legal da

³ Tribunal de Justiça de São Paulo. Apelação nº 0004731-59.2004.8.26.0047, j. 03.09.2012 e Apelação nº 0000126-55.2013.8.26.0047, j. 28.06.2018.

mercadoria, descaracterizando a importação pelo estabelecimento filial? Ou ainda, sua participação na negociação com um possível terceiro adquirente no Brasil?; (ii) a entrada física das mercadorias no estabelecimento filial seria suficiente para o caracterizar como destinatário legal das mercadorias mesmo após a declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, ao art. 11, I, “d”, da Lei Complementar federal 87/96? (iii) quais elementos podem ser identificados na vasta jurisprudência sobre o tema firmada ao longo dos anos que podem auxiliar e direcionar referidas discussões?

Inclusive, importante pontuar que o caso concreto que deu origem à decisão do STF no ARE 665.134 - o qual não foi analisado por desistência da parte, sendo tratado apenas o tema pelo STF -, tratava do destinatário jurídico em uma operação em que a filial importadora importava insumos que não comercializava, tendo em vista que só realizava a comercialização de mercadorias acabadas após a industrialização realizada pela filial destinatária dos bens.

Ainda que a parte tenha desistido da lide por optar por parcelamento, é possível identificar na decisão *a quo* do ARE 665.134 que um dos critérios utilizados para determinar a competência do estabelecimento de destino das mercadorias foi o fato de que, pelos produtos importados serem insumos, estava claro desde o momento da importação que estas seriam destinadas à filial industrial.

Contudo, pode-se chegar em um cenário de ainda maior insegurança quando os estabelecimentos do mesmo contribuinte desenvolvem a mesma atividade econômica, não havendo a suposta clara diferenciação alegada pelo tribunal *a quo* no caso concreto que foi objeto de análise pelo STF.

1. Inovações trazidas pelo Supremo Tribunal Federal quando do julgamento do ARE 665.134 e lacunas ainda identificadas

A incidência de impostos na importação de produtos no exterior é prática comum em praticamente todos os países do mundo.

Muito utilizada com um viés extrafiscal, seja protecionista, seja para estimular ou desestimular o consumo de determinados alimentos, os tributos típicos incidentes nesse tipo de operação – Imposto sobre Produtos Industrializados, Imposto sobre Importação e Imposto sobre Exportação – são utilizados pela União para controlar e influenciar o mercado interno.

Contudo, não apenas no âmbito federal que há reflexos tributários na operação de importação.

Nesse sentido, a Constituição Federal determinou em seu artigo 155, parágrafo segundo, inciso “IX”, que o ICMS incide também na entrada de mercadorias provenientes do exterior. Observa-se:

“Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

II - operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior;

§ 2º O imposto previsto no inciso II atenderá ao seguinte:

IX - incidirá também:

a) sobre a entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade, assim como sobre o serviço prestado no exterior, cabendo o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço”

Apesar de praticamente equiparar o fato gerador do ICMS com o do Imposto de Importação a nova redação dada ao artigo acima pela Emenda Constitucional nº 33 de 2001, o STF, ao analisar, já concluiu por sua constitucionalidade⁴.

Ocorre que a operação de importação possui diversas peculiaridades, as quais influenciam diretamente os aspectos básicos de incidência dos tributos nela incidentes, sendo as modalidades de importação, a qual tem a possibilidade de alterar o sujeito ativo do ICMS-Importação, o foco da presente análise.

⁴ Supremo Tribunal Federal. Recurso Extraordinário nº 1.221.330, j. 15.06.2020.

a. Definição das modalidades de importação

Apesar de, conforme demonstrando no tópico acima, a importação de mercadorias do exterior ter o condão de impactar todos os Entes Federativos, por ser de competência da União a regulamentação do comércio exterior⁵, a regulamentação e definição das modalidades de importação sempre se mostrou mais avançada em âmbito federal.

Nesse sentido, de acordo com a legislação federal, as importações de mercadorias podem ser realizadas (i) de forma direta, quando o importador, por sua própria conta e risco, adquire mercadorias do exterior para, posteriormente, revende-las no mercado interno; ou (ii) de forma indireta, quando o adquirente das mercadorias recorre a terceiros para efetuar a importação pretendida, que pode ser realizada em duas modalidades: por conta e ordem de terceiros ou por encomenda.

No que se refere às modalidades de importação indireta, observa-se que essas possuem características e regras específicas que devem ser observadas, sob pena de imposição de repercussões e penalidades de ordem aduaneira e tributária.

Na Importação por Conta e Ordem de Terceiros, o importador figura como um prestador de serviço, isto é, um simples intermediário da importação, o qual promove em seu nome o despacho aduaneiro de importação de mercadoria adquirida por outra empresa, conforme estipulado em contrato previamente firmado com o encomendante e registrado junto à Receita Federal do Brasil (“RFB”).

Essa modalidade de importação é regulamentada pela Instrução Normativa RFB nº 1937/2020 (“IN 1937/2020”) a qual estabelece determinados requisitos que devem ser observados, destaca-se o seguinte: (i) é necessário que exista um contrato entre importador e adquirente, registrado junto à RFB; (ii)

⁵ Constituição Federal. “Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:
I - importação de produtos estrangeiros;
II - exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados;”

o importador não adquire a propriedade das mercadorias; (iii) os registros contábeis do importador devem segregar as mercadorias como de propriedade de terceiros; e (iv) a nota fiscal de saída da mercadoria do estabelecimento importador deve ser emitida pelo mesmo valor constante da nota fiscal de entrada, acrescido dos tributos incidentes na importação.

Nesse sentido, na Importação por Conta e Ordem de Terceiros, a transferência da mercadoria do importador para o adquirente não será caracterizada como uma operação mercantil de compra e venda, mas sim com simples remessa.

Por fim, é característico dessa modalidade de importação que o adquirente realize um adiantamento ao importador com o numerário necessário para o pagamento dos tributos aduaneiros e demais despesas, hipótese que não pode ocorrer, por exemplo, na modalidade de importação por encomenda, como será demonstrado abaixo.

No mais, na importação por conta e ordem, ainda que o importador recolha os tributos incidentes na importação ou venha a efetuar pagamentos ao fornecedor estrangeiro, com recursos financeiros fornecidos pelo adquirente (como adiantamento ou acerto de contas) para a operação contratada, a empresa contratante é a real adquirente das mercadorias importadas e não a empresa contratada, que é, nesse caso, uma mera prestadora de serviços.

Na Importação por Encomenda, o importador adquire mercadorias no exterior com recursos próprios, procedendo também por sua conta ao despacho aduaneiro. Sendo que, nessa modalidade de importação, o importador já possui um adquirente encomendante pré-determinado para adquirir a mercadoria, conforme contrato que deve ser estabelecido entre as partes no qual são pactuados os prazos e condições da operação.

Importante destacar que para que a importação seja considerada por encomenda é necessário que a operação seja realizada integralmente com recursos do importador contratado, pois, do contrário, seria considerada uma operação de importação por conta e ordem.

Na prática, essa modalidade de importação tem para o importador os mesmos efeitos de uma importação direta, sendo ele o responsável pela negociação da mercadoria e devendo dispor de capacidade econômico-financeira para o pagamento da importação e fechamento dos contratos de câmbio. Entretanto, diversamente do que ocorre na importação direta, na importação por encomenda haverá um adquirente da mercadoria previamente determinado, o que deve ser comprovado mediante contrato.

No que pese a modalidade de importação para a determinação de aspectos básicos atinentes ao ICMS-Importação, como determinação do importador e, conseqüentemente, do sujeito ativo e passivo da obrigação tributária, os Estados Brasileiros, em geral não possuem regulamentação a esse respeito.

Não bastasse a ausência de regulamentação, os Estados historicamente negam a aplicabilidade das regulamentações emitidas pela Receita Federal do Brasil, como pode ser observado pelo Convênio ICMS nº 135/2002:

“Cláusula primeira Para efeito de cumprimento das obrigações tributárias relativas ao ICMS, na saída promovida, a qualquer título, por estabelecimento importador de mercadoria ou bem por ele importado do exterior, ainda que tida como efetuada por conta e ordem de terceiros, não tem aplicação o disposto nas Instruções Normativas SRF nº 247, de 21 de novembro de 2002, nos artigos 12 e 86 a 88, e SRF nº 225, de 18 de outubro de 2002, e no Ato Declaratório Interpretativo SRF nº 7 de 13 de junho de 2002, ou outros instrumentos normativos que venham a substituí-los.”

Ressalta-se que as Instruções Normativas citadas no Convênio ICMS acima são as precursoras da citada IN 1937/2020, sendo as responsáveis por regulamentar as operações indiretas na época.

Assim, a ausência de correspondência entre as normas estaduais e federais, assim como a falta de clareza a respeito do tratamento a ser concedido às diferentes modalidades de importação em âmbito estadual, gerou um grande número de autuações e potencializou a guerra fiscal entre os estados.

b. Indefinição histórica a respeito sujeição ativa do ICMS-Importação

O fato de os Estados, em geral, não reconhecerem as diferentes modalidades de importação – como expresso no Convênio ICMS nº 135/2002 – resulta em decisões contraditórias sobre a definição da sujeição passiva e ativa do ICMS-Importação, as quais levam muitas vezes a conflitos de competência.

Nesse sentido, é possível identificar alguns critérios adotados historicamente pelos Estados como parâmetro para definição do importador, sendo que um critério comumente adotado é o previsto na Lei Kandir, a qual definiu que o ICMS-Importação é devido no local de entrada física do bem:

“Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem: (...)

d) importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física;”

Apesar de parecer razoável definir o sujeito ativo da obrigação tributária com base no disposto na Lei Kandir, sempre houve entendimento divergente, eis que a Constituição Federal dispõe expressamente em seu artigo 155, parágrafo segundo, inciso IX, que o ICMS-Importação cabe “ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria, bem ou serviço”.

Assim, outros critérios surgiram para a definição do importador, o qual seria entendido como o destinatário da mercadoria, incluindo a utilização da legislação federal antes mencionada.

Nesse sentido, destaca-se que nem todos os Estados aderiram ao Convênio ICMS nº 135/2002, como Goiás e Espírito Santo:

“Cláusula segunda. Este convênio não se aplica aos Estados do Espírito Santo e Goiás.”

Não bastasse, o Estado de São Paulo e seus tribunais, por exemplo, apesar de não estar excetuado no Convênio ICMS nº 135/2002, como o de Goiás e o do Espírito Santo, apresenta historicamente entendimentos divergentes

sobre o assunto, ora aplicando o conceito de entrada física, ora buscando identificar o real adquirente da operação. Observa-se:

*“ICMS Falta de pagamento do imposto, decorrente da entrada de mercadorias importadas do Exterior. Desembarço dos bens importados ocorreu em Recife. PE tendo seguido diretamente para o estabelecimento filial sediado em Natal. RN. Inocorrência de circulação das mercadorias no Estado de São Paulo. **A sujeição ativa na importação vincula-se à entrada física.** No caso em questão, o ICMS-importação foi corretamente recolhido para os cofres do Estado do Rio Grande do Norte, onde se situa o adquirente. Recurso Especial conhecido e provido.”⁶*

*“ICMS. IMPORTAÇÃO. **DISTINÇÃO ENTRE O INGRESSO FÍSICO DAS MERCADORIAS IMPORTADAS E SUA CIRCULAÇÃO JURÍDICA.** O problema em pauta não é o do tempo em que se caracteriza o fato gerador do ICMS em caso de importação de mercadorias. Esse tema já se consolidou com o verbete nº 661 da Súmula do STF. A questão inicial destes autos está em saber se o ingresso físico do produto importado define o Fisco estadual a que convergente o Icms devido pela importação, ou se, em vez disso, deve prestigiar-se a circulação jurídica da mercadoria.”⁷*

Dessa forma, a previsão constitucional somada ao dinamismo logístico resultante da forma como as atuais operações são estruturadas, assim como a possibilidade de realização de importações indiretas – previstas expressamente na legislação federal –, fez com que o critério da entrada física ficasse cada vez mais falho para a determinação dos sujeitos ativo e passivo da obrigação tributária.

Não por outra razão que foi possível observar ao longo dos anos a formação de um enorme estoque de processos em que se discutia a sujeição ativa e passiva para a exigência do ICMS-Importação.

Nesse sentido, pode-se citar como exemplo de operações que acabariam nesta zona cinzenta as importações em que uma trading recebe fisicamente a

⁶ Tribunal de Impostos e Taxas de São Paulo. DRTC-III-843723-09.

⁷ Tribunal de Justiça de São Paulo. Processo nº 0004731-59.2004.8.26.0047.

mercadoria antes de enviar ao real adquirente ou, ainda, a operação em que o importador remete a mercadoria diretamente do porto ao encomendante.

Observa-se que, nos exemplos citados, a entrada física não ocorre no estabelecimento responsável pela importação, gerando conflito e insegurança na determinação do sujeito ativo e passivo da obrigação tributária relacionada ao ICMS-Importação.

c. Definição pelo Supremo Tribunal Federal a respeito da incidência do ICMS nas importações indiretas

Tendo em vista as inseguranças geradas em razão da ausência de determinação clara a respeito do sujeito ativo do ICMS-Importação, o STF se pronunciou sobre o assunto no âmbito do ARE 665.134, fixado o Tema 520 da sistemática de repercussão geral.

Referida discussão foi proposta ao tribunal pela FMC QUIMICA DO BRASIL LTDA. contra o Estado de Minas Gerais, o qual pretendia cobrar o ICMS-Importação na operação.

Isso porque a importação, de acordo com o Estado de Minas Gerais, teria como destinatário, estabelecimento no qual ocorreu a entrada física das mercadorias, filial industrial da empresa em Minas Gerais, enquanto o imposto teria sido recolhido pelo contribuinte ao Estado de São Paulo.

Apesar de compor o plano de fundo da ação analisada, a situação fática não foi explorada no julgamento, eis que a empresa procedeu com o pagamento do ICMS exigido pela Estado de Minas Gerais por meio da adesão ao Plano de Regularização de Créditos Tributários previsto na Lei estadual nº 22.549/2017.

Ocorre que, mesmo com a desistência do contribuinte da ação, o STF analisou seu mérito, eis que entendeu que *“a desistência do recurso não impede a análise de questão cuja repercussão geral já tenha sido reconhecida e daquela objeto de julgamento de recursos extraordinários ou especiais repetitivos”*.

Assim, foi fixado o entendimento no sentido de que o ICMS-Importação será devido ao estado em que localizado o destinatário jurídico da operação. Observa-se a ementa fixada:

“QUESTÃO DE ORDEM. RECURSO EXTRAORDINÁRIO COM AGRAVO. REPERCUSSÃO GERAL. REAFIRMAÇÃO DE JURISPRUDÊNCIA. DIREITO TRIBUTÁRIO. IMPOSTO SOBRE CIRCULAÇÃO DE MERCADORIAS E SERVIÇOS – ICMS. IMPORTAÇÃO. ART. 155, §2º, IX, “A”, DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA. ART. 11, I, “D” E “E”, DA LEI COMPLEMENTAR 87/96. ASPECTO PESSOAL DA HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA. DESTINATÁRIO LEGAL DA MERCADORIA. DOMICÍLIO. ESTABELECIMENTO. TRANSFERÊNCIA DE DOMÍNIO. IMPORTAÇÃO POR CONTA PRÓPRIA. IMPORTAÇÃO POR CONTA E ORDEM DE TERCEIRO. IMPORTAÇÃO POR CONTA PRÓPRIA, SOB ENCOMENDA. (...)”

3. Fixação da seguinte tese jurídica ao Tema 520 da sistemática da repercussão geral: “O sujeito ativo da obrigação tributária de ICMS incidente sobre mercadoria importada é o Estado-membro no qual está domiciliado ou estabelecido o destinatário legal da operação que deu causa à circulação da mercadoria, com a transferência de domínio.” Precedentes.

4. Utilização de técnica de declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, ao art. 11, I, “d”, da Lei Complementar federal 87/96, para fins de afastar o entendimento de que o local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável pelo tributo, é apenas e necessariamente o da entrada física de importado, tendo em conta a juridicidade de circulação ficta de mercadoria emanada de uma operação documental ou simbólica, desde que haja efetivo negócio jurídico.

5. Questão de ordem resolvida com a finalidade de fixar interpretação ao art. 998, parágrafo único, do CPC/15, assim como homologar pedido de renúncia da ação, nos termos do art. 487, III, “c”, do mesmo diploma processual, com a reafirmação de jurisprudência em Tema da sistemática da repercussão geral.”

Portanto, o STF determinou que a disponibilidade econômica, a entrada física da mercadoria ou o porto por meio do qual o bem foi desembaraçado, não

seriam determinantes para a verificação do sujeito ativo e passivo da operação, devendo ser analisada a circulação jurídica do bem, definindo o destinatário jurídico.

Nesse sentido, o essencial para a determinação do destinatário e conseqüentemente do sujeito ativo é a análise do negócio jurídico performado, de modo a identificar quem é o contribuinte que deu causa jurídica à operação que resultou na importação. Por exemplo, quem negociou a aquisição da mercadoria com a empresa localizada no exportador ou quem performou o contrato de compra e venda.

Não bastasse, o STF reconheceu expressamente as modalidades de importação previstas na legislação federal, trazendo de modo expreso a definição do destinatário jurídico em cada uma delas, em perfeita sintonia com o disposto na legislação federal:

“a) na importação por conta própria, a destinatária econômica coincide com a jurídica, uma vez que a importadora utiliza a mercadoria em sua cadeia produtiva;

b) na importação por conta e ordem de terceiro, a destinatária jurídica é quem dá causa efetiva à operação de importação, ou seja, a parte contratante de prestação de serviço consistente na realização de despacho aduaneiro de mercadoria, em nome próprio, por parte da importadora contratada;

c) na importação por conta própria, sob encomenda, a destinatária jurídica é a sociedade empresária importadora (trading company), pois é quem incorre no fato gerador do ICMS com o fito de posterior revenda, ainda que mediante acerto prévio, após o processo de internalização.”

Ainda, tendo em vista que a Lei Kandir, conforme já demonstrado, determinava expressamente em seu artigo 11, I, “d”, que, na importação, “o local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é (...) o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física”, o STF procedeu com a declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto do referido artigo.

Assim, o STF afastou o entendimento historicamente aplicado pelos estados de que a definição do sujeito ativo para fins de cobrança do ICMS decorreria necessariamente do local em que houve a entrada física.

Os efeitos do referido julgamento já podem ser observados na jurisprudência, a qual está aplicando o conceito de destinatário jurídico para definição do sujeito ativo da operação, desprivilegiando a circulação física. Observe-se:

“Anote-se que o fato gerador do ICMS não é a movimentação física, mas econômica e jurídica dos bens. Em outras palavras, é a transferência de propriedade por ato negocial oneroso que faz incidir o tributo. Nas importações, o importador deve recolher o tributo em favor do Estado em que estiver situado o domicílio ou estabelecimento do real destinatário da mercadoria, bem ou serviço, na dicção constitucional, assim entendido como destinatário jurídico, não, simplesmente, o destinatário físico. Desse modo, havendo dúvidas sobre o sujeito ativo do tributo, melhor aguardar o pronunciamento da FESP. Dessarte nega-se provimento ao recurso.⁸”

Ainda, destaca-se o julgado abaixo em que foi analisada operação indireta realizada por meio de trading company, em que também buscou-se verificar o destinatário jurídico das mercadorias importadas:

“APELAÇÃO CÍVEL - Ação anulatória de débito fiscal ICMS - Importação de mercadorias por intermédio de trading localizada no Estado de Santa Catarina, onde ocorreu o desembarço aduaneiro - Sentença de parcial procedência - Recolhimento do ICMS deve ser feito no Estado em que está sediado o destinatário final das mercadorias, uma vez que a empresa situada no Estado de Santa Catarina foi mera intermediária das operações - Inteligência do art. 155, inciso II, 2º, IX, alínea “a”, da CF - Precedentes do STF e desta Corte - Falta de recolhimento do imposto ao Estado de São Paulo no momento do desembarço aduaneiro - Creditamento indevido - Multa prevista na Lei nº 6.374/89 e aplicada com razoabilidade - Sentença de parcial procedência mantida - Recurso desprovido.⁹”

⁸ Tribunal de Justiça de São Paulo. Processo nº 2028937-88.2020.8.26.0000.

⁹ Tribunal de Justiça de São Paulo. Processo nº 1051193-82.2017.8.26.0053.

Dessa forma, não há dúvida que a decisão proferida pelo STF no âmbito do ARE 665.134, com a fixação do Tema 520, representa um importante passo para garantia da segurança jurídica no âmbito do ICMS-Importação.

Contudo, questiona-se se o explorado pelo Tribunal no âmbito da referida ação seria suficiente para dirimir a discussão histórica a respeito do sujeito ativo das operações de importação. Adianta-se que a conclusão é de que ainda há lacunas com potencial de gerar grande número de litígios e insegurança aos contribuintes.

2. Desafio ainda a serem enfrentados pelos contribuintes e pelos tribunais: aplicação do conceito de destinatário jurídico para estabelecimentos do mesmo contribuinte

Conforme exposto, o STF decidiu que, para fins de determinação dos sujeitos ativos e passivos do ICMS-Importação deverá ser verificado quem é o destinatário jurídico da importação, de forma a determinar a pessoa jurídica responsável por firmar o negócio jurídico internacional.

Contudo, após o referido julgamento, o Estado de Minas Gerais concluiu que a importação envolvendo mais de um estabelecimento do mesmo titular não teria sido abarcada pelo STF, opondo embargos de declaração à decisão proferida. Observe-se as razões do referido Estado:

*“A contradição exposta no item recursal anterior – entre a fundamentação do julgado e sua ementa – deu-se, aparentemente, porque **a despeito do entendimento proposto na tese de repercussão geral ter aptidão para abarcar três das hipóteses mais comuns de importação de mercadorias reguladas pelo ordenamento jurídico (importação por conta própria; importação por conta e ordem de terceiro; e importação por conta própria, sob encomenda), não o tem para abrigar o caso específico versado nos autos. Na hipótese dos autos tem-se importação efetivada pelo estabelecimento matriz, situado no Estado de São Paulo, com o direcionamento das mercadorias a estabelecimento filial situado no Estado de Minas Gerais - destinatário final e local da entrada física***

das mercadorias. Esta quarta hipótese de importação de mercadorias e suas especificidades - no que concerne à incidência do ICMS - não foi apreciada por este e. STF.(...)

*Nesse ponto, cabe ressaltar que a própria Constituição Federal, expressamente, no art. 155, IX, 'a', determina que na 'entrada de bem ou mercadoria importados do exterior por pessoa física ou jurídica', caberá "o imposto ao Estado onde estiver situado o domicílio ou o estabelecimento do destinatário da mercadoria'. Isto é, a **Constituição prevê a possibilidade de haver importação de mercadorias destinadas especificamente a determinado estabelecimento de uma pessoa jurídica, que não tenha sido aquele por meio do qual transacionado o negócio (estabelecimento sede, ou estabelecimento do domicílio da pessoa jurídica)**. A estes casos deve ser aplicada a previsão contida no art. 11, I, "d", da Lei Complementar 87/96, que prescreve que 'o local da operação ou da prestação, para os feitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é, tratando-se de mercadoria ou bem importado do exterior, o do estabelecimento onde ocorrer a entrada física'"*

Assim, para o Estado de Minas Gerais, não foi considerado que, na operação que originou o ARE 665.134, havia a importação por matriz localizada em São Paulo com remessa para industrialização dos insumos por estabelecimento industrial localizado em Minas Gerais.

Portanto, o Estado de Minas Gerais concluiu que há hipóteses de importação em que as mercadorias são destinadas a um estabelecimento específico e pré-determinado da empresa, de modo que este seria o destinatário das mercadorias, ao invés do estabelecimento que transacionou a operação, e, conseqüentemente, o estado em que estiver localizado referido estabelecimento será o sujeito ativo da importação.

Apesar de o Estado de Minas Gerais ressaltar a peculiaridade das operações – concorde-se ou não com a solução proposta – o STF afirmou que não haveria qualquer omissão na decisão proferida, eis que esta teria abarcado todas as modalidades de importação, independentemente de envolver mais de um estabelecimento da mesma empresa ou não:

“4. Hipóteses de importação definidas no acórdão embargado que abrangem as importações envolvendo mais de um estabelecimento de uma mesma sociedade empresarial. Inexistência de omissão.”

Da leitura do voto proferido pelo Ministro Relator Edson Fachin, observa-se que este reafirma que todas as hipóteses de importação foram abarcadas no julgamento e que deve ser observado o destinatário jurídico da importação, sempre ressaltando que a disponibilidade jurídica precede a econômica:

“Por sua vez, na conceitualização do termo “destinatário final”, para efeitos dessa exação tributária, esses precedentes apontam que a disponibilidade jurídica precede a econômica, isto é, o sujeito passivo do fato gerador é o destinatário legal da operação da qual resulta a transferência de propriedade da mercadoria. (...)

Em outras palavras, independentemente de quem constar formalmente como estabelecimento importador (matriz ou filial), o que deve definir o destinatário final para fins de tributação é o tipo de importação (importação por conta própria; importação por conta e ordem de terceiro; e importação por conta própria, sob encomenda) e o papel jurídico e materialmente desempenhado por cada estabelecimento envolvido na operação, inclusive a partir da finalidade pretendida com a aquisição do bem importado e afastando eventuais vícios ou defeitos do negócio jurídico.

Vê-se, portanto, que em relação a este último vício apontado pelo Estado de Minas Gerais não há como reconhecer omissão, contradição ou obscuridade no aresto embargado. São incabíveis, no ponto, os presentes embargos.”

Contudo, além de não fornecer critérios claros para a determinação do destinatário jurídico em operações entre mesmo titular, o STF ainda afirma que deve prevalecer a essência sobre a forma, de modo que pode ser desconsiderado o estabelecimento formalmente indicado nos documentos aduaneiros com base: (i) no tipo de importação efetivamente realizada, (ii) papel jurídico efetivamente desempenhado por cada estabelecimento, (iii) finalidade das mercadorias e papel materialmente desempenhado.

Ocorre que, no âmbito do ICMS, prevalece a autonomia dos estabelecimentos, conforme definido no artigo 11, § 3, II, da Lei Complementar nº 87/96. Contudo, apesar dos estabelecimentos serem independentes para determinados fins tributários, esses não possuem personalidade jurídica própria.

Assim, a despeito de haver ou não inscrição estadual para fins fiscais, não podem ser considerados individualmente como sujeitos de direitos e obrigações. Isso porque o contribuinte é a pessoa jurídica como um todo, e não o seu estabelecimento.

Ou seja, a autonomia dos estabelecimentos é imposta aos contribuintes em razão do princípio da praticabilidade, sendo que somente o registro perante as Juntas Comerciais Estaduais é que possui o condão de originar personalidade própria, por meio da qual, inclusive, a pessoa jurídica passa a poder figurar em processos judiciais e a ser titular de direitos e obrigações.

Assim, em um contrato de compra e venda internacional, usualmente se observa que a matriz da empresa figura como contratante, atuando como representante da empresa como um todo – a qual, conforme exposto, possui unicidade – e não como um estabelecimento de forma individual.

Ainda, independentemente de qual estabelecimento foi indicado no contrato de compra e venda internacional, ou no qual estão localizados os funcionários responsáveis pela negociação das mercadorias adquiridas, considerando que é a pessoa jurídica como um todo que adquire obrigações, seria este um critério válido para determinar o destinatário jurídico da operação?

Nesse sentido, os principais aspectos que normalmente são considerados para a determinação da modalidade de importação (direta ou indireta) e conseqüentemente do destinatário jurídico, são difíceis de serem aplicados a situação entre mesmo titular, como por exemplo¹⁰:

- 1) Negociação com a empresa no exterior;

¹⁰ Tribunal de Justiça de São Paulo. Apelação nº 1004391-79.2014.8.26.0037 e Agravo de Instrumento nº 2289041- 96.2019.8.26.0000. Nesse sentido os acórdãos do CARF proferidos nos autos dos Processos Administrativos nº 12466.003155/2010-90, 10314.722932/2013-50, 11128.001677/2011-14, 10909.722348/201576, 10314.720621/201607, e 19311.720395/201499.

2) Riscos inerentes a operação de importação praticada, como variação cambial e margens praticadas equivalentes às de mercado.

3) Capacidade financeira:

- ✓ Recursos próprios, sem o recebimento de adiantamentos para o custeio das despesas da operação, ou não;
- ✓ Liquidez necessária à realização das operações de importação por ela realizadas em nome próprio no período;
- ✓ Comprovante da origem e disponibilidade dos recursos utilizados;
- ✓ Capital social ou patrimônio líquido compatível com as importações a serem realizadas.

Isso porque, conforme exposto, o fato de os estabelecimentos pertencerem ao mesmo titular prejudica a análise em relação à independência física, gerencial e econômica entre eles.

Ora, da leitura da decisão dos Embargos de Declaração nos autos do ARE 665.134, não é possível concluir com base no entendimento do STF qual seria o destinatário jurídico da operação.

Dessa forma, questiona-se qual a segurança jurídica garantida pelo Tribunal às operações de importação que envolvem mais de um estabelecimento do mesmo titular?

Ressalta-se que referida insegurança jurídica é relevante considerando que, com base em referida ficção de autonomia entre os estabelecimentos, gerou-se uma guerra fiscal e planejamentos tributários – diversas vezes chamados de abusivo – em que os contribuintes constituem filiais em outros estados de modo a realizar suas operações por referidos estados com a utilização de benefícios fiscais.

Portanto, não se trata de situação isolada ou pouco usual, mas de operações com potencial de gerar grande número de processos e gastos tanto ao poder público como aos contribuintes.

Além de não solucionar a histórica Guerra Fiscal entre os Estados na disputa do ICMS-Importação.

a. Possíveis impactos negativos da ADC 49: a transferência entre estabelecimentos do mesmo titular deve ser considerada como um novo negócio jurídico posterior à importação?

Não bastasse a insegurança gerada em razão da confusão – ou impossibilidade de completa segregação – entre estabelecimentos do mesmo titular, ainda há receio por parte dos contribuintes a respeito da natureza jurídica das transferências de mercadorias realizadas entre estabelecimentos do mesmo titular.

Inclusive, referida discussão ganhou ainda mais força quando o STF¹¹, por meio da ADC 49, confirmou o histórico jurisprudencial das cortes superiores – incluindo a do Superior Tribunal de Justiça – no sentido de que o mero deslocamento entre estabelecimentos do mesmo titular, na mesma unidade federada ou em unidades diferentes, não constitui fato gerador do ICMS, eis que não há circulação jurídica das mercadorias.

A ADC nº 49 foi ajuizada pelo Estado do Rio Grande do Norte com o intuito de validar a cobrança de ICMS sobre a saída de bens destinados a outro estabelecimento do mesmo titular de uma empresa localizada em seu território por meio da declaração de constitucionalidade dos artigos 12, inciso I, e 13, §4º, da LC nº 87/96, bem como do artigo 11, §3º, inciso II, da LC 87/96, que consagra o chamado "princípio da autonomia dos estabelecimentos".

No julgamento que foi concluído recentemente, em 16/04/2021, o Relator Ministro Edson Fachin, aplicou a jurisprudência do STF no sentido de que a mera circulação física de uma mercadoria entre estabelecimentos da mesma empresa não gera incidência do imposto, eis que não há transmissão de posse ou propriedade de bens.

Segundo o citado Relator, a hipótese de incidência do ICMS consiste na operação jurídica apta a gerar a circulação de mercadoria e transmissão de sua

¹¹ STF. ADC 49, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19/04/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-084 DIVULG 03-05-2021 PUBLIC 04-05-2021.

titularidade, de modo que a operação só pode ser tributada se houver transferência não apenas física econômica, mas também jurídica. Confira-se trecho de seu voto:

“(…) interpretando-se segundo a Constituição da República, a circulação de mercadorias que gera incidência de ICMS é a jurídica. Entendo, assim, que o mero deslocamento entre estabelecimentos do mesmo titular, na mesma unidade federada ou em unidades diferentes, não é fato gerador de ICMS (…)”.

Dessa forma, no sentido do voto do relator, o STF declarou, de forma unânime, a inconstitucionalidade dos artigos 11, §3º, II, 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, e 13, §4º, da LC 87/96. Confira-se ementa do julgado:

“Ementa: DIREITO CONSTITUCIONAL E TRIBUTÁRIO. AÇÃO DECLARATÓRIA DE CONSTITUCIONALIDADE. ICMS. DESLOCAMENTO FÍSICO DE BENS DE UM ESTABELECIMENTO PARA OUTRO DE MESMA TITULARIDADE. INEXISTÊNCIA DE FATO GERADOR. PRECEDENTES DA CORTE. NECESSIDADE DE OPERAÇÃO JURÍDICA COM TRAMITAÇÃO DE POSSE E PROPRIEDADE DE BENS. AÇÃO JULGADA IMPROCEDENTE.

1. Enquanto o diploma em análise dispõe que incide o ICMS na saída de mercadoria para estabelecimento localizado em outro Estado, pertencente ao mesmo titular, o Judiciário possui entendimento no sentido de não incidência, situação esta que exemplifica, de pronto, evidente insegurança jurídica na seara tributária. Estão cumpridas, portanto, as exigências previstas pela Lei n. 9.868/1999 para processamento e julgamento da presente ADC.

2. O deslocamento de mercadorias entre estabelecimentos do mesmo titular não configura fato gerador da incidência de ICMS, ainda que se trate de circulação interestadual. Precedentes.

3. A hipótese de incidência do tributo é a operação jurídica praticada por comerciante que acarrete circulação de mercadoria e transmissão de sua titularidade ao consumidor final.”

4. Ação declaratória julgada improcedente, declarando a inconstitucionalidade dos artigos 11, §3º, II, 12, I, no trecho “ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular”, e 13, §4º, da Lei Complementar Federal n. 87, de 13 de setembro de 1996.”

Assim, considerando que parte da discussão a respeito da legitimidade ativa para exigência do ICMS parte da diferenciação entre a compra e venda internacional e a operação interna realizada posteriormente, verifica-se que a definição pelo STF de que não há circulação jurídica entre estabelecimentos do mesmo titular pode impactar diretamente a definição do destinatário jurídico.

Isso porque, caso seja desconsiderada a transferência como uma operação posterior válida, quem será o critério para a determinação do destinatário da operação internacional? Poderá a decisão do STF ser utilizada para afirmar que o destinatário é o estabelecimento que procedeu com a primeira saída a um estabelecimento terceiro?

Considerando que o STF determinou que, na importação por conta própria, o destinatário econômico coincide com o jurídico, a interpretação acima parece ser aplicável às importações em que um estabelecimento transfere a outro.

Contudo, a situação fática que chegou ao STF quando do julgamento do ARE 665134 consistia na remessa de um estabelecimento varejista, suposto importador, a um estabelecimento industrial localizado em outro estado.

Assim, apesar de o mérito não ter sido discutido no caso, parte do alegado pelo Estado de Minas Gerais consistia na tese de que as mercadorias importadas consistiam em insumos, os quais não são comercializados pelo varejista e são remetidos ao estabelecimento industrial, de modo que aquele seria o destinatário da importação.

Ora, se para o STF o destinatário jurídico e econômico na importação direta é a mesma pessoa, quem seria este na situação que chegou até o STF,

considerando ainda a tese firmada na ADC 49 de que não há circulação jurídica na remessa entre mesmo titular?

Algumas hipóteses podem ser cogitadas, como:

- a. Seria o estabelecimento comercial que promover a primeira saída a terceiro, tendo em vista que as saídas internas não configuram transferências jurídicas e apenas nesse momento haveria a efetiva utilização econômica?
- b. Ou ainda, seria o real importador o estabelecimento industrial para o qual os insumos foram enviados, tendo este disposto economicamente dos materiais importados?
- c. Haveria ainda a terceira possibilidade de determinação do destinatário jurídico considerando o estabelecimento que concentre as negociações internacionais e promova o negócio jurídico internacional.

Portanto, no que pese a importância da decisão proferida pelo STF no combate à guerra fiscal entre os Estados, a questão está longe de conferir a segurança jurídica esperada pelos contribuintes.

b. A aplicação do propósito comercial seria uma solução válida para o tema?

Conforme exposto acima, há diversas situações em que a decisão proferida pelo STF permite mais de uma interpretação a respeito de quem seria o destinatário jurídico da operação a depender de como o contribuinte se estruturou para realizar a importação.

Assim, tendo em vista que a forma de estruturação da operação influencia a análise, indaga-se se seria possível prever uma regra que fosse aplicável a todos os cenários.

Nesse sentido, caso a resposta seja negativa, seria uma solução a utilização dos critérios para determinação de planejamentos tributários lícitos, de modo a, frente à insegurança para eleger a filial responsável pela operação,

considerar o importador indicado pelo contribuinte desde haja propósito comercial na operação?

Ainda, apesar de o conceito de propósito comercial ser amplamente – e cada vez mais – aplicado em âmbito federal para validação das estruturas promovidas pelos contribuintes, seria esse um critério apto a conferir a segurança jurídica buscada?

Primeiramente, é importante esclarecer que o ordenamento jurídico brasileiro possui previsões que apontam no sentido de que os contribuintes são livres para organizar suas atividades da forma que lhes seja mais vantajosa, desde que observados todos os limites legais e que tal organização não represente infração à legislação.

Contudo, ainda que um contribuinte de organize de forma lícita do ponto de vista formal, verifica-se que, para as autoridades fiscais, somente será lícito que uma pessoa jurídica organize sua estrutura de importação de modo a se aproveitar de um determinado benefício fiscal, se tal organização (i) denotar propósito comercial; (ii) não resultar em uma estrutura artificialmente organizada com a única finalidade de se aproveitar do respectivo incentivo fiscal; e que (iii) observar estritamente os requisitos e regras próprias da modalidade de importação eleita – seja ela direta ou indireta por conta e ordem ou encomenda.

Isso porque, no que tange às operações aduaneiras, as autoridades fiscais e aduaneiras promovem um constante e detalhado escrutínio de todas as operações, de modo a monitorar todo o ingresso e trânsito de bens, como medida de controle e de proteção das fronteiras.

Assim, é muito comum que operações de importação indireta sejam fiscalizadas tanto no âmbito federal quanto no âmbito estadual, com a finalidade de reavaliar as nomeações determinadas pelos contribuintes às operações como “por encomenda”, “por conta e ordem de terceiros”, além da determinação do real destinatário e adquirente das operações.

Principalmente, chama a atenção das autoridades fiscais e têm sido alvo de intensa fiscalização as estruturas operacionais adotadas por contribuintes que, entre outros efeitos, geram a redução de carga tributária, com vistas a

identificar a existência de propósito negocial fundamentando a estruturação adotada.

Neste sentido, apesar de não existir um conceito definido de “propósito negocial”, a doutrina o caracteriza como a conexão entre os atos praticados e a finalidade das empresas, entendida como sua atuação no mercado:

“Entende-se por “propósito negocial” o que os americanos chamam business purpose – expressão com a qual designam o propósito ou motivação que ordinariamente está presente, porque enseja a atividade empresarial. É o propósito ligado aos objetivos visados pela empresa, ou de algum modo ligados à sua atuação no mercado.

Assim, os atos ou negócios jurídicos praticados pelas empresas em geral teriam de estar ligados às suas finalidades, à sua atuação no mercado. A ausência dessa ligação poderia ser acolhida pela autoridade da Administração Tributária como motivo para desconsiderar o ato ou negócio jurídico do qual resultasse a exclusão ou a redução de um tributo ou a postergação do prazo para seu pagamento.

As empresas teriam de desenvolver suas atividades sem qualquer influência dos tributos sobre suas decisões. Não poderiam optar por um negócio jurídico em vez de outro para evitar, reduzir ou postergar um tributo.”¹²

Assim, apesar de a legislação brasileira, fundada nos princípios do livre exercício da atividade econômica e da legalidade¹³, assegurar aos contribuintes o direito de estruturar seus negócios da maneira mais eficiente - inclusive sob o ponto de vista tributário, desde que respeitados os limites legais -, ao longo dos anos, passou a prevalecer na jurisprudência a teoria da substância sobre a forma, no qual os tribunais passaram a avaliar a essência e o propósito negocial das estruturas, especialmente avaliando eventuais indícios de fraude ou simulação.

Sob essa ótica, o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (“CARF”), órgão responsável por analisar autuações fiscais federais em segunda instância,

¹² MACHADO, Hugo de Brito. **Introdução ao planejamento tributário**. São Paulo: Malheiros, 2014, p. 115-116

¹³ Constituição Federal – “Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:
(...) Parágrafo único. É assegurado a todos o livre exercício de qualquer atividade econômica, independentemente de autorização de órgãos públicos, salvo nos casos previstos em lei.”

passou a avaliar no âmbito de seus julgamentos o abuso de direito do ponto de vista tributário atrelado à substância dos atos e negócios jurídicos que resultem em redução de carga tributária.

Para tanto, o CARF passou a considerar também a motivação econômica e negocial das estruturas, de modo que àquelas que ainda que do ponto de vista formal se apresentassem como “válidas”, poderiam ser desconsideradas como abuso de direito e/ou mesmo simulação, caso lhes faltasse propósito negocial.

Assim, ao identificar estruturas operacionais formalmente lícitas, mas implementadas exclusivamente com intuito de reduzir a carga tributária aplicável e, portanto, materialmente desprovidas de motivação condizente com o objeto social dos contribuintes, as autoridades fiscais têm as desconsiderado, imputando aos contribuintes a acusação de abuso de direito e/ou forma para dissimular a ocorrência do fato gerador.

Desta forma, não obstante a legalidade da estrutura do ponto de vista formal, a sua validade para fins tributários tem sido avaliada pelos tribunais conforme os fatos concretos existentes e que podem levar à evidência de um próprio negocial ou, no extremo oposto, ao enquadramento da estrutura como um abuso de forma ou simulação com vistas à evasão fiscal.

Assim, quando da abertura de filiais para fins de importação em outros estados, o propósito negocial – entendido como justificativa não tributária – é considerado pelas autoridades fiscais para validação da operação. Cumpre destacar que o tema relativo ao “propósito negocial” é, atualmente, mais explorado no âmbito federal, havendo uma análise mais objetiva e menos profunda nos tribunais estaduais, apesar de apresentar indícios de que estaria caminhando para o mesmo sentido.

Dessa forma, conforme já destacado, indaga-se se o propósito negocial consistiria em uma alternativa válida e apta a conferir segurança jurídica a estas operações de importação.

No que pese ser um critério que permita aplicação ampla, de modo a atingir e fornecer um norte às estruturações promovidas pelos contribuintes, tem-se que se discordar se que referido critério resolveria a questão aqui analisada.

Isso porque, primeiramente, de um ponto de vista positivista, trata-se de um conceito criado jurisprudencialmente, o qual merece críticas por ir de encontro com os princípios da livre iniciativa e da legalidade.

Ainda, do modo como definido e aplicado atualmente, a tese do propósito negocial não aparenta ser apta a conferir a segurança jurídica buscada.

Isso ocorre, pois, não há uma definição clara de propósito, até por ausência de previsão legal expressa.

Assim, o propósito negocial é aplicado e relativizado caso a caso, sendo que a maior parte das estruturas promovidas se encontram em uma zona cinzenta, ainda gerando altos níveis de judicialização e insegurança aos contribuintes na hora de organizar seus negócio e estruturas.

Portanto, ressalta-se que, antes de ser utilizado como critério apto a resolver conflitos, deve-se, no mínimo, ser objeto de regulamentação expressa, de modo a mitigar a insegurança jurídica que o macula. Caso contrário, entende-se não se tratar de um critério apto a resolver o problema aqui exposto.

c. A entrada física deveria ser utilizada para a determinação dos sujeitos ativos passivos

Conforme já exposto, o STF no julgamento do ARE 665.134 decidiu pela “utilização de técnica de declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, ao art. 11, I, “d”, da Lei Complementar federal 87/96”:

“4. Utilização de técnica de declaração de inconstitucionalidade parcial, sem redução de texto, ao art. 11, I, “d”, da Lei Complementar federal 87/96, **para fins de afastar o entendimento de que o local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável pelo tributo, é apenas e necessariamente o da entrada física de importado**, tendo em conta a juridicidade de circulação ficta de mercadoria emanada de uma operação documental ou simbólica, desde que haja efetivo negócio jurídico.

Isso significa que, conforme ressaltado pelo próprio Tribunal no trecho acima, a entrada física não determina em todas as hipóteses o destinatário da

operação de importação. Contudo, o Tribunal optou por não excluir a referida previsão da legislação.

A declaração de inconstitucionalidade parcial sem redução de texto consiste em um dos instrumentos disponíveis ao STF para afastar aplicações inconstitucionais da legislação.

Observe-se o texto do artigo 28, da Lei 9.868/1999, o qual exemplifica os métodos disponíveis ao Tribunal:

“Art. 28. Dentro do prazo de dez dias após o trânsito em julgado da decisão, o Supremo Tribunal Federal fará publicar em seção especial do Diário da Justiça e do Diário Oficial da União a parte dispositiva do acórdão.

Parágrafo único. A declaração de constitucionalidade ou de inconstitucionalidade, inclusive a interpretação conforme a Constituição e a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto, têm eficácia contra todos e efeito vinculante em relação aos órgãos do Poder Judiciário e à Administração Pública federal, estadual e municipal.”

Ora, considerando que o Tribunal poderia ter simplesmente declarado inconstitucional a previsão do art. 11, I, “d”, da LC 87/96, mas optou pela manutenção do texto, conclui-se que este não quis afastar de forma completa a interpretação de que a entrada física pode influenciar na determinação do destinatário jurídico da operação.

Referido entendimento fica claro também com a leitura do trecho abaixo, no qual o STF afirma que a declaração parcial de inconstitucionalidade sem redução de texto foi utilizada para evitar interpretações inconstitucionais as quais prejudiquem operações com remessas simbólicas:

Desse modo, recomenda-se a utilização da técnica interpretativa da declaração parcial de inconstitucionalidade, sem redução de texto, ao art. 11, I, “d”, da LC 87/96, justamente para garantir a legalidade da circulação simbólica de mercadorias, para além das movimentações físicas”

Ora, considerando que não houve a exclusão da possibilidade de determinar o destinatário jurídico com base na entrada física, conclui-se que esta pode ser adotada como critério quando se está diante de operações entre estabelecimentos do mesmo titular.

Isso porque, conforme demonstrado, considerando a unicidade da pessoa jurídica para firmar negócios, a identificação do destinatário jurídico, entendimento como aquele que origina a operação de compra e venda internacional, não é suficiente para determinar o sujeito passivo da operação.

Ainda, com base na mesma unicidade da pessoa jurídica, conclui-se que a interpretação acima não é contrária ao decidido pelo STF e também respeitaria o destinatário jurídico da operação.

Contudo, importante pontuar que, apesar de possuir o potencial de trazer maior segurança jurídica para operações em que há a entrada física, referido critério não é aplicável para todas as situações em que há a participação de mais de um estabelecimento da empresa.

Isso ocorre, pois, há a possibilidade de uma empresa realizar a importação com a remessa direta a um terceiro, de modo que não haja a entrada física em nenhum de seus estabelecimentos.

Nesse cenário, caso a empresa tenha a matriz em um estado e um estabelecimento filial no estado em que houve o desembaraço aduaneiro, ainda haverá insegurança sobre qual de seus estabelecimentos é o sujeito passivo da operação e para qual estado o imposto é devido.

Conclusão

O julgamento do ARE 665.134 pelo STF buscou minimizar os efeitos da Guerra Fiscal entre os estados, no que diz respeito ao ICMS-Importação, fixando a seguinte tese por meio do Tema 520 da sistemática de repercussão geral:

“O sujeito ativo da obrigação tributária de ICMS incidente sobre mercadoria importada é o Estado-membro no qual está domiciliado ou estabelecido o destinatário legal da operação que deu causa à circulação da mercadoria, com a transferência de domínio.”

Contudo, apesar das definições trazidas pela decisão do STF para os casos de importação e do indiscutível avanço para as chamadas importações indiretas, ainda há inseguranças que persistem em operações de importação

para fins de determinação do sujeito ativo do ICMS-Importação, principalmente quando o importador possui mais de um estabelecimento em estados diversos.

Destaca-se que, quando questionado a respeito das operações envolvendo mais de um estabelecimento do mesmo titular, o STF optou por não se posicionar de forma específica a respeito do assunto.

Não bastasse a insegurança gerada em razão da confusão – ou impossibilidade de completa segregação – entre estabelecimentos do mesmo titular, ainda há receio por parte dos contribuintes a respeito da natureza jurídica das transferências de mercadorias realizadas entre estabelecimentos do mesmo titular.

Inclusive, referida discussão ganhou ainda mais força quando o STF¹⁴, por meio da ADC 49, confirmou o histórico jurisprudencial das cortes superiores – incluindo a do Superior Tribunal de Justiça – no sentido de que o mero deslocamento entre estabelecimentos do mesmo titular, na mesma unidade federada ou em unidades diferentes, não constitui fato gerador do ICMS, eis que não há circulação jurídica das mercadorias.

Assim, analisou-se no presente trabalho dois critérios para determinação do sujeito ativo que poderiam ser utilizadas para diminuir a insegurança existente para as referidas operações: (i) propósito comercial e (ii) entrada física.

Em relação ao propósito comercial, apesar de consistir em um critério cada vez mais aplicado no âmbito tributário, a conclusão a que se chegou é que este não traria maior segurança jurídica à operação, uma vez que não há uma definição clara do que seria o propósito comercial, até por ausência de previsão legal expressa.

Portanto, antes de ser utilizado como critério apto a resolver conflitos, este necessita ser objeto de regulamentação expressa, de modo a mitigar a insegurança jurídica que o macula.

Já em relação à entrada física como critério para a determinação do sujeito passivo, a conclusão é que pode se tratar de uma opção viável, eis que

¹⁴ STF. ADC 49, Relator(a): EDSON FACHIN, Tribunal Pleno, julgado em 19/04/2021, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-084 DIVULG 03-05-2021 PUBLIC 04-05-2021.

não é contrária ao decidido pelo STF e também respeitaria o destinatário jurídico da operação.

Contudo, conforme pontuado, referido critério não é aplicável para todas as situações em que há a participação de mais de um estabelecimento da empresa, como nas importações com a remessa direta a um terceiro, de modo que não haja a entrada física em nenhum de seus estabelecimentos.

Assim, observa-se que, no que pese o avanço trazido pelo ARE 665.134, ainda há muito o que se discutir e definir a respeito do sujeito passivo e ativo do ICMS-Importação para que haja, de fato, segurança jurídica nessas operações.

Bibliografia

Adolpho; GUIMARÃES, Adriana Esteves; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. **O ICMS na história da jurisprudência do Tribunal de Impostos e Taxas do Estado de São Paulo**. São Paulo: MP, 2011. p. 105-118.

BERGAMINI, Adolpho. Algumas reflexões relativas ao ICMS vinculado à importação. **Revista de Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário**, São Paulo, v. 28, p. 09-25, set./out. 2015.

CARVALHO, Luiz Gustavo Santana de. Competência tributária do ICMS sobre importação. Destinatário jurídico e destinatário de fato. Importação por encomenda e por conta e ordem de terceiros. Análise da atual jurisprudência do STF. **Revista de Direito Tributário**, São Paulo, v. 115, p. 174-183, 2012.

FERNANDES, Kelly Luciene dos Santos; PIRES, Rebeca Teixeira. **ICMS na prática: operações de A a Z**. 3. ed. São Paulo: Cenofisco, 2014. 552

FERRAGUT, Maria Rita. **Importação por conta e ordem e por encomenda: o sujeito ativo do ICMS e outras questões relevantes**. IN: BARRETO, Aires Fernandino. **Direito tributário contemporâneo: estudos em homenagem a Geraldo Ataliba**. São Paulo: Malheiros, 2011. p. 516-531.

GUTIERREZ, Miguel Delgado. **O planejamento tributário e a teoria do propósito comercial**. IN: SCHOUERI, Luís Eduardo; BIANCO, João Francisco. **Estudos de direito tributário em homenagem ao professor Gerd Willi Rothmann**. São Paulo: Quartier Latin, 2016. p. 759-778.

MIGUEL, Luciano Garcia. **Incidência do ICMS nas operações de importação**. São Paulo: Noeses, 2013. 224

MELO, José Eduardo Soares de. **O ICMS na importação por encomenda, e por conta e ordem de terceiros. Titularidade do tributo e crédito do imposto**. IN: ROCHA, Valdir de Oliveira. **Grandes questões atuais do direito tributário**. São Paulo: Dialética, 2008. p. 307-328.

NENO, Guilherme Chambarelli. **O sujeito ativo no ICMS-importação: o estado do destinatário jurídico do bem.** *IN: ARAÚJO, Renata Alcione de Faria Villela de. Coletânea de direito aduaneiro. São Paulo, IOB, 2016. p. 775-784.*

PANTAROLLI, Carlos Henrique de Seixas. **Súmula vinculante n. 48 e RE n. 193.817: o fato gerador do ICMS-importação.** *IN: CAMPOS, Carlos Alexandre de Azevedo; IBRAHIM, Fábio Zambitte; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de. Análise crítica da jurisprudência do Supremo Tribunal Federal. Salvador: JusPODIVM, 2017. p. 195-221.*

SABBAG, Eduardo de Moraes. **Repertório de jurisprudência de direito tributário.** 3. ed. São Paulo: Premier Máxima, 2006. 536.

SALOMÃO, Marcelo Viana. ICMS na importação e o destinatário da mercadoria. **Revista de Direito Tributário.** São Paulo, 2015. v. 123, p. 31-42.

SANTI, Eurico Marcos Diniz de; SALUSSE, Eduardo Perez; SANTIN, Lina; TOLEDO, Dolina Sol Pedroso de (coord). **Repertório analítico de jurisprudência do TIT-SP.** São Paulo: FGV Direito SP, 2018. 951 p. v. 1.

SANTOS, Coriolano Aurelio de Almeida Camargo. **Importação por conta e ordem de terceiros: uma visão histórica e constitucional diante da guerra fiscal.** *IN: BERGAMINI,*

TONELLATTI, Norma Antônia Gavilãn. Elisão fiscal: o parágrafo único do artigo 116 do CTN e o propósito negocial na desconsideração de atos e negócios jurídicos. **Revista de Estudos Tributários,** São Paulo, v. 96, p. 24-33, mar./abr. 2014.

TUSSI, Bruno; PLATCHEK, Ricardo Moisés de Almeida. Sujeição passiva e ativa do ICMS importação: a disponibilidade jurídica do produto importado como fator de Determinação. **Revista de Direito Aduaneiro, Marítimo e Portuário,** São Paulo, v. 55, p. 9-32, mar./abr. 2020.

ZILVETI, Fernando Aurelio; TORO, Carlos Eduardo Costa M. A; BARROS, Maurício. O ICMS nas operações de importação por conta e ordem. *IN: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; ZILVETI, Fernando Aurelio. Tributação empresarial. São Paulo: Saraiva, 2012. p. 35-68.*